

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2142/2010-ICC

ATA/618/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 12 août 2014

en section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____

représentés par Me Philippe Bonnefous, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
12 mars 2012 (JTAPI/325/2012)**

EN FAIT

1) Madame et Monsieur A_____ sont les deux seuls associés de la société en nom collectif Garage A_____ & Cie inscrite au registre du commerce depuis le 19 avril 1972 et ayant comme but l'exploitation d'un garage et le commerce d'automobiles.

2) Le 21 avril 1975, le Garage A_____ & Cie a conclu un contrat de bail à loyer avec les Chemins de fer fédéraux (ci-après : les CFF) portant sur deux emplacements à l'usage de points de vente de voitures d'une surface utile totale de 5'000 m2 environ, situés dans la zone de la Praille. Le loyer avait été fixé à CHF 60'000.- par année.

Entré en vigueur le jour de sa signature, le contrat de bail à loyer était conclu jusqu'au 31 décembre 1980, renouvelable par la suite aux mêmes conditions, de six mois en six mois, sauf en cas de résiliation.

Le Garage A_____ & Cie pouvait ériger à ses frais sur les emplacements toute construction ou installation, l'art. 7 du contrat précisant toutefois qu'il déclarait : « reconnaître que ces constructions ou installations sont strictement mobilières, au sens de l'art. 677 du CCS, quel que soit leur mode d'exécution. » Il s'engageait également à restituer les emplacements libres de toute construction ou installation à la fin du contrat.

3) Pour mener à bien son activité d'exploitation d'un garage et du commerce d'automobiles, le Garage A_____ & Cie a érigé diverses constructions comprenant des dépôts, des locaux administratifs et des ateliers de mécanique sur les emplacements.

4) Le 8 mars 1989, A_____ SA (ci-après : la société) a été constituée, puis inscrite au registre du commerce le 10 mars 1989. M. A_____ y exerçait la fonction d'administrateur président. La société a repris l'activité exercée par le Garage A_____ & Cie, mais les bâtiments construits pour l'exploitation du garage ne lui ont pas été transférés. La société versait CHF 60'000.- par année aux époux A_____ à titre de loyer pour l'utilisation des bâtiments.

5) Par lettre du 3 janvier 2000 adressée à la société, les CFF ont pris note du changement de sa raison sociale et reconduit le contrat au 31 décembre 2004.

En raison de projets ferroviaires dont ils ne connaissaient pas encore le développement, les CFF ne pouvaient pas accorder à la société une prolongation du contrat d'une durée supérieure à cinq ans. Leur lettre constituait un avenant au bail à loyer, raison pour laquelle, à son échéance, le contrat se renouvelerait de six mois en six mois, sauf résiliation.

6) Le 25 juillet 2005, les CFF ont informé la société qu'ils ne pouvaient pas prolonger le contrat de bail à loyer en raison de la valorisation des terrains à la Praille. Le contrat allait être renouvelé d'année en année, avec un délai de résiliation de six mois.

7) Le 28 août 2007, les époux A_____ ont sollicité de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) une réévaluation de leur fortune.

Le contrat de bail à loyer conclu avec les CFF constituait un droit de superficie en leur faveur pour l'exploitation d'un garage par leur société. Il y avait donc une dissociation entre la propriété du fonds de celle des constructions s'y trouvant. Selon la législation en vigueur, les immeubles situés sur le canton de Genève étaient soumis à l'impôt sur la fortune selon leur valeur vénale. Les CFF souhaitant reprendre possession du terrain à proche échéance pour développer une ligne ferroviaire, de sorte qu'ils n'allaient pas pouvoir revendre leur garage, sa valeur vénale était nulle. Ils demandaient par conséquent que le montant de fortune retenue par l'AFC lors de la dernière taxation soit diminué d'autant, soit de CHF 1'563'658.-.

8) Sans réponse de l'AFC, les époux A_____ ont réitéré leur demande en date du 5 février 2008.

9) Le 9 avril 2008, l'AFC a répondu qu'elle tenait compte du prix de construction du bien immobilier en question, moyennant une majoration de 20 %, pour son estimation fiscale, de sorte que la valeur fiscale s'élevait à CHF 1'563'658.-. Tant que le bien immobilier était exploité ou qu'il n'était pas démoli, elle ne pouvait radier ou modifier son estimation fiscale.

10) Le 1^{er} juillet 2008, les époux A_____ ont rempli leur déclaration fiscale pour l'année 2007. Ils ne déclaraient aucune valeur pour le garage, car une requête à ce sujet avait été déposée auprès de l'AFC. Les loyers encaissés pour ce bien à hauteur de CHF 60'000.- étaient mentionnés à titre de revenus.

11) Le 11 mars 2009, l'AFC a notifié aux époux A_____ leur bordereau d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2007. La fortune mobilière était de CHF 1'514'768.-.

12) Le 17 mars 2009, les époux A_____ ont formé réclamation à l'encontre du bordereau précité, en reprenant l'argumentation développée dans leur courrier du 28 août 2007.

13) Le 25 mai 2009, les époux A_____ ont rempli leur déclaration fiscale 2008 de la même façon que l'année précédente.

14) Le 7 décembre 2009, l'AFC a notifié aux époux A_____ leur bordereau ICC 2008, retenant une fortune mobilière de CHF 1'514'768.-.

15) Le 15 décembre 2009, les époux A_____ ont formé réclamation à l'encontre du bordereau précité pour les mêmes motifs que ceux exposés dans leur réclamation du 17 mars 2009 et leur courrier du 28 août 2007 à l'AFC.

16) Par décisions du 21 mai 2010 relatives aux années 2007 et 2008, l'AFC a rejeté les réclamations des époux A_____ et maintenu sa taxation.

La valeur fiscale des bâtiments sis sur la commune de Lancy correspondait aux coûts de construction déclarés en 1976 et 1981, majorés de 20 % en 1994. Les conditions en vue de procéder à une nouvelle estimation n'étant pas réalisées, il n'y avait pas lieu de modifier leur valeur fiscale.

17) Par acte du 17 juin 2010, les époux A_____ ont recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative, devenue depuis lors le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) contre ces deux décisions.

Ils ont conclu à leur annulation et à ce que l'AFC procède à une nouvelle taxation ICC 2007 et 2008 en tenant compte d'une diminution de leur fortune de CHF 1'563'658.-.

Reprenant les arguments exposés dans leurs précédentes écritures, les époux A_____ précisait que la zone de la Praille était au cœur de plusieurs projets de transformation qui auraient pour conséquence la destruction proche de leur garage. Aucune indemnisation n'était prévue à ce titre dans le contrat conclu avec les CFF. Il s'agissait par ailleurs de changements importants justifiant une nouvelle estimation de leur fortune.

18) Par avis du 18 juin 2010, les CFF ont envoyé une résiliation du bail à loyer pour le 31 décembre 2010 aux époux A_____ qui en ont informé le TAPI par courrier du 21 juin 2010.

19) Le 3 décembre 2010, l'AFC a répondu au recours, concluant à son rejet.

La fortune imposable se déterminait d'après son état à la fin de la période fiscale, soit au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt était dû. La résiliation du bail des époux A_____ pour le 31 décembre 2010 n'avait par conséquent aucun effet sur les taxations contestées. Son estimation des bâtiments sur la base de leur coût de construction était conforme à la loi. Par ailleurs, la valeur du garage n'avait pas fait l'objet de changements importants justifiant une nouvelle estimation. En outre, les époux A_____ n'avaient pas invité avant la fin des années fiscales en question l'AFC à saisir la commission d'experts pour procéder à une nouvelle estimation de leur bien.

20) Par réplique du 14 décembre 2010, les contribuables ont persisté dans les termes de leur recours.

Il ne s'agissait pas de déterminer la valeur vénale du bien par le biais d'une commission d'experts, mais de savoir si un bien destiné à être détruit à brève échéance pouvait faire l'objet d'un impôt sur la fortune. En tout état de cause, ils avaient respecté le délai pour solliciter une nouvelle estimation de leur bien à l'AFC.

21) Par duplique reçue le 14 janvier 2011 par le TAPI, l'AFC a persisté entièrement dans les termes et conclusions de ses précédentes écritures.

22) Le 9 novembre 2011, le TAPI a imparti un délai aux parties pour se prononcer sur un arrêt du Tribunal fédéral du 12 octobre 2011 rendu dans la cause 2C_874/2010 et dans lequel un immeuble objet d'un droit de superficie avait été imposé selon la loi genevoise sur l'impôt sur la fortune comme si le superficiaire était également propriétaire du bien-fonds sur lequel se situait l'immeuble.

23) Par lettre du 21 novembre 2011 adressée au TAPI, les époux A_____ ont indiqué que l'AFC calculait la valeur de leur fortune en utilisant les mêmes critères que pour un propriétaire de biens immobiliers, à l'instar des considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral. Conformément à la suggestion de la Haute Cour, il fallait tenir compte de la durée résiduelle du droit de superficie pour estimer la valeur de leur bien. Celle-ci se montait à 10 % de la valeur de construction compte tenu d'une durée de vie des bâtiments moyenne de septante-cinq ans et des sept années et demie de bail résiduelles du 31 décembre 2007 au mois de juin 2015.

Ils joignaient à leur courrier les conclusions d'accord conclues entre A_____ SA et les CFF par devant la commission de conciliation des baux et loyers, selon lesquelles leur société acceptait le congé pour le 31 décembre 2010 et devait libérer l'intégralité des emplacements loués le 30 juin 2015 au plus tard en fonction du début des travaux concernant la liaison ferroviaire Cornavin - Eaux-Vives - Annemasse.

24) Par lettre du 5 décembre 2011, l'AFC s'est déterminée sur l'arrêt du Tribunal fédéral et estimé que la présente cause n'était pas comparable. Le bien des époux A_____ avait été estimé exclusivement selon son coût de construction, sans que ne soit prise en compte la valeur du terrain sur lequel il était situé. Elle persistait pour le surplus dans les termes de sa réponse du 3 décembre 2010 et de sa duplique du 14 janvier 2011.

25) Par jugement du 12 mars 2012, le TAPI a rejeté le recours des époux A_____.

Il était douteux que le contrat de bail à loyer puisse qualifier de construction mobilière toute construction ou installation érigée sur les emplacements loués. Les parties ne contestaient pas que les bâtiments litigieux faisaient l'objet d'un droit

de superficie non inscrit au registre foncier en faveur des époux A_____, ni qu'ils n'avaient pas été transférés à A_____ SA, alors même que cette société avait repris le bail conclu avec les CFF.

Le bien des époux A_____ avait été estimé exclusivement en considération de son coût de construction, lequel n'intégrait pas la valeur du sol. La question de savoir si les intéressés avaient demandé en temps utile ou non une réévaluation de leur bien immobilier pouvait rester ouverte, car le fait que le bail à loyer conclu avec les CFF prenne fin ne constituait pas un changement important appelant une réévaluation du bien. La démolition des bâtiments litigieux à la fin du bail ne signifiait pas non plus qu'ils n'avaient aucune valeur pour la période en question. Les époux A_____ continueraient par ailleurs à percevoir des loyers jusqu'à cette échéance.

- 26) Par acte reçu le 26 avril 2012 par la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), les époux A_____ ont recouru contre le jugement du TAPI. Ils ont conclu à son annulation, à ce que l'AFC procède à une nouvelle taxation ICC 2007 et 2008 en tenant compte d'une diminution de leur fortune de CHF 1'563'658.-, à ce que les frais soient mis à sa charge ainsi qu'à l'allocation d'une indemnité de procédure.

Contrairement à ce que le TAPI avait retenu, les constructions érigées sur le bien-fonds des CFF ne devaient pas être considérées comme des immeubles dont ils seraient propriétaire. La volonté des parties au contrat de bail à loyer avait été de conférer un caractère mobilier aux constructions érigées sur les emplacements loués afin qu'ils en deviennent propriétaires et non pas les CFF, conformément au principe de l'accession. Invoquant une violation de l'égalité de l'imposition et du principe de l'interdiction de l'arbitraire, ils estimaient qu'ils ne pouvaient être imposés comme s'ils étaient « éternellement » propriétaires de bâtiments devant être détruits sous peu.

- 27) Dans sa réponse du 25 mai 2012, l'AFC a conclu au rejet du recours. Elle reprenait son argumentation développée en première instance.
- 28) Par lettre du 29 juin 2012, l'AFC a remis à la chambre administrative un courrier du 15 juin 2012 que les époux A_____ lui avaient adressé. Ces derniers sollicitaient un amortissement de la valeur vénale des bâtiments litigieux de 2007 à 2015, puisqu'ils allaient devoir être détruits au 30 juin 2015.
- 29) Par lettre du 29 septembre 2013, les époux A_____ ont produit une copie d'un échange de courriers des 21 décembre 2012 et 22 août 2013 entre leur société et l'AFC. Cette dernière admettait un amortissement des constructions métalliques pour une valeur vénale de CHF 180'000.- pour le bilan 2012, de CHF 120'000.- pour le bilan 2013, de CHF 60'000.- pour celui de 2014 et de CHF 0.- pour le bilan 2015.

- 30) Par lettre du 14 octobre 2013, l'AFC a confirmé la position exprimée dans ses précédentes écritures. L'échange de courriers portait uniquement sur les périodes 2012 à 2015 et n'avait aucun effet rétroactif pour les périodes 2007 et 2008 concernées par la présente procédure. En outre, il ne concernait que l'amortissement accéléré des constructions métalliques et non pas le bâtiment litigieux lui-même.
- 31) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Le recours a été interjeté devant la juridiction compétente (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05). Il convient de déterminer s'il l'a été en temps utile au regard des art. 62 al. 1 let a et 17A de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 dans sa teneur au moment des faits (LPA - E 5 10).

La loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2011 (LPFisc – D 3 17) est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002 et s'applique depuis lors aux divers impôts cantonaux (art. 1 LPFisc), y compris aux causes encore pendantes (art. 86 LPFisc). Elle prévoit que la LPA est applicable, pour autant que la LPFisc n'y déroge pas.

La LPFisc ne prévoyant pas, mais n'excluant pas, la suspension des délais de recours, les suspensions prévues par la LPA s'appliquent (art. 2 al. 2 LPFisc ; ATA/726/2013 du 29 octobre 2013).

Ainsi, en matière d'ICC, les délais de recours ne courent pas du 7^{ème} jour avant Pâques au 7^{ème} jour après Pâques inclusivement (art. 17A al. 1 LPA).

Déposé le 26 avril 2012, le recours est recevable.

- 2) a. Le litige porte sur la manière dont les bâtiments construits sur les terrains des CFF doivent être évalués dans la fortune des recourants.
- b. Le droit de superficie est la servitude en vertu de laquelle une personne a la faculté d'avoir ou de faire des constructions, soit sur le fonds grevé, soit au-dessous (art. 779 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 – CCS – RS 210). Il donne ainsi le moyen de dissocier la propriété du fonds de celle des constructions qui s'y trouvent au moment de la constitution ou qui sont édifiées par la suite : en dérogation du principe de l'accession énoncé à l'art. 667 CCS, ces constructions sont la propriété du titulaire du droit de superficie conformément à l'art. 675 CCS (ATA/789/2007 et les références citées).

c. Selon l'art. 13 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette. Celle-ci est estimée en principe à la valeur vénale, la valeur de rendement pouvant être prise en compte de façon appropriée (art. 14 al. 1 LHID).

L'art. 14 al. 1 LHID laisse une importante liberté aux cantons pour élaborer et mettre en œuvre leur réglementation, aussi bien quant au choix de la méthode de calcul applicable pour estimer la valeur vénale que pour déterminer dans quelle mesure le critère du rendement doit, le cas échéant, également être intégré dans l'estimation. Un certain schématisme est admis en la matière, pourvu que l'évaluation ne soit pas fondée sur le seul critère du rendement et qu'elle n'aboutisse pas à des résultats qui s'écartent par trop de la valeur vénale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_874/2010 du 12 octobre 2011 consid. 3.1 et les références citées).

Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP I - V).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010 et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

Le recours concernant les périodes fiscales 2007 et 2008, le droit dans sa teneur à cette date est applicable (aLIPP I-V).

d. Selon l'art. 7 let. a de la loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III), l'évaluation des immeubles locatifs situés dans le canton est notamment faite en capitalisant l'état locatif annuel aux taux fixés chaque année par le Conseil d'Etat, sur proposition d'une commission d'experts, composée paritairement de représentants de l'administration fiscale et de personnes spécialement qualifiées en matière de propriétés immobilières et désignées par le département. L'état locatif annuel se détermine d'après les loyers obtenus des locaux loués et des loyers qui pourraient être obtenus de ceux susceptibles d'être loués, y compris ceux occupés par le propriétaire et sa famille.

Les immeubles servant exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie sont évalués en tenant compte de la valeur actuelle

du terrain, des constructions et des installations qui en sont les accessoires (art. 7 let. b aLIPP-III).

Dans un arrêt du 12 octobre 2011 (2C_874/2010), le Tribunal fédéral a estimé qu'une association propriétaire d'un bâtiment en vertu d'un droit de superficie n'était pas propriétaire du bien dans son ensemble (bien-fonds et bâtiment) et ne pouvait être imposée sur la base de l'art. 7 let. a aLIPP-III.

e. Selon l'art. 9 al. 2 aLIPP-III, l'évaluation des immeubles, autres que les immeubles locatifs était faite par des commissions d'experts et valait pour une période de dix ans, appelée période décennale. Le Conseil d'Etat, comme le contribuable, avaient, en tout temps, la faculté de faire procéder à de nouvelles estimations si des changements importants dans la valeur des immeubles le justifiaient (art. 9 al. 5 aLIPP-III).

Tant le Tribunal fédéral que la juridiction de céans ont jugé que les autorités fiscales genevoises peuvent donner à la notion de « changements importants » une interprétation restrictive, ne comprenant sous ce terme que les changements qui correspondent par exemple à une modification de la nature du terrain, à un déclassement ou à une augmentation notable de la surface habitable, à l'exclusion des modifications de valeur dues à la conjoncture et qui étaient - plus ou moins bien - prises en compte par les évaluations décennales (ATA/87/2014 du 12 février 2014 et les références citées).

- 3) En l'espèce, les recourants affirment être au bénéfice d'un droit de superficie non distinct, non permanent et non inscrit au registre foncier sur les bâtiments litigieux, qui devraient donc être considérés comme des constructions à caractère mobilier. Etant donné en outre que ces constructions allaient être « très rapidement » détruites, leur valeur à titre de l'impôt sur la fortune serait nulle.

Cette argumentation ne peut être suivie. Le Garage A_____ & Cie a conclu un contrat avec les CFF à teneur duquel les recourants ont pu construire les bâtiments litigieux pour l'exploitation d'un garage et percevoir un loyer pour leur utilisation. À la fin du contrat, les CFF souhaitent se voir restituer leur bien-fonds libre de toute construction. Ces derniers sont donc restés propriétaires de leur terrain, tandis que les époux ont acquis la propriété des constructions qu'ils ont érigées sur le terrain des CFF. Les époux sont donc les bénéficiaires d'un droit de superficie, ce qu'ils ne contestent pas. C'est ce droit qui est soumis à l'impôt sur la fortune. Le fait que leur droit de superficie ne soit ni distinct, ni permanent, ni inscrit au registre foncier n'est donc pas pertinent.

Les bâtiments sur lesquels les recourants ont un droit de superficie sont des immeubles qui doivent être évaluées selon les dispositions pertinentes de la

aLIPP-III. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêt 2C_874/2010 précité), l'AFC n'a pas pris en compte la valeur du bien-fonds dans son évaluation des bâtiments litigieux, mais uniquement le prix de construction du bien immobilier en question, moyennant une majoration de 20 %.

En conséquence, c'est à juste titre que l'autorité intimée a procédé à une évaluation des bâtiments litigieux basée sur l'art. 7 let. b aLIPP-III.

La question de savoir si les recourants ont sollicité à temps une réévaluation de leur bien peut rester ouverte en l'espèce, car ils n'allèguent aucun fait susceptible de constituer un changement important au sens de la jurisprudence.

- 4) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 avril 2012 par Monsieur A_____ et Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 mars 2012 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Madame et Monsieur A_____, pris conjointement et solidairement ;

dit qu'il ne leur est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux

conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Me Philippe Bonnefous, avocat des recourants, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Junod et Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

C. Sudre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :